

电子商务条件下对常设机构确定规则的认定

刘亚斌

(厦门大学 财金系, 福建 厦门 361005)

摘要: 常设机构是国际税收协定中划分非居民纳税人营业利润的重要依据。在电子商务交易中, 常设机构的传统概念受到挑战。电子商务条件下我国应参照《OECD 范本》和《UN 范本》的规定坚持常设机构原则, 并结合电子商务的特点重新认识相关内容。

关键词: 电子商务; 常设机构; 规则认定

中图分类号: F810.423 **文献标识码:** A **文章编号:** 1008-875X(2002)03-0015-03

当今时代, 是以知识经济为主要潮流的经济全球一体化的时代, 电子商务作为信息化的标志, 已渗透到我们生活的方方面面。目前, 全球已有 1.5 亿个互联网用户, 预计到 2005 年, 全世界上网人数将达 10 亿之多, 电子商务交易额达到上亿美元。电子商务对传统商业带来了一场伟大的变革, 改革了现有商业形态、流通体系和营销方式, 将成为 21 世纪最具潜力和活力的贸易方式。电子商务是通过电子方式进行的商务活动。它是在 INTERNET 开放式的网络环境下, 基于浏览器/服务器应用方式实现消费者电子购物、商户之间的网上交易和在线电子支付的一种新型的商业运行模式。在电子商务条件下, 所需的信息不是通过面对面地谈判或交换来处理, 而是通过无纸化的电子数据传输方式进行的。企业打破了世界画地为牢的局面, 可以选择全球作为市场, 在世界范围内提供产品信息、服务和销售产品, 并且可以做到不受时间空间的限制进行交易, 降低了成本, 提高了效率。电子商务的这些特点使现行税法远远落后于快速演进的交易方式步伐。目前, 电子商务课税的最基本问题是如何将现行的国际税收原则恰当地运用于电子商务, 尤其是解决跨国电子商务对传统的常设机构概念所引发的冲击, 以保证能同时得到不同利益征税权主体的一致赞同。

一、跨国电子商务条件下常设机构原则面临挑战

电子商务的出现给传统商务模式带来了一场变革。在传统商务模式基础上建立的税收协定的概念也受到相应的冲击。根据《OECD 范本》的规定, 常设机构(permanent establishment)是判断跨国营业利润征税的标准, 协定第 5 条对常设机构作的定义是“常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所”。这个定义包含三个基本要素: (1)场所; (2)固定; (3)进行营业。根据协定范本, 在两国签订了国际税收协定以后, 是按照常设机构原则来划分居住国和收入来源国对营业利润的征税权的, 即只有在收入来源国设立了常设机构的情况下, 非居民的营业利润才要在收入来源国纳税。在不设立常设机构的情况下, 由纳税人的居住国独占征税权。在电子商务的情况下, 除了对客户所在国拥有、租用或使用服务器外, 外国的网络提供商和销售商不必在客户所在国设有场所、场地、设备, 他们不必在客户所在国保持其他形式的“有形存在”, 只是通过在他国的服务器或在他人服务器上的网址来从事交易活动, 因此不存在“场所”和“固定性”特征。那么

在电子商务条件下,还能不能继续用常设机构的概念作为对非居民所得进行征税的判断标准。OECD 财政委员会经过近几年大量的调查研究工作后认为:常设机构的概念仍旧适用于电子商务。

然而,传统常设机构原则适用于电子商务有利于发达国家,在当前电子商务发展格局中,发达国家居于主导地位,通过规定电子商务成为常设机构的条件,限制了收入来源国的税收管辖权,实际上就是维护发达国家的利益。但是,在没有创造出比常设机构更好的征税办法之前,继续使用常设机构的概念来划分电子商务产生的跨国所得的税收管辖权还是较为合理的。

电子商务的发展对国际税收的影响是全方位的。而非居民纳税人利用网络进行的跨国经营,对常设机构的影响主要是因为电子商务的特殊技术条件造成的,特别是服务器(SERVER)的位置和归属问题。电子商务根据服务器的特殊技术条件可以分为两类:一类是作为一国居民企业的卖方在另一国设立服务器,无论该服务器归其所有或租用,卖方应对该服务器拥有排他性的支配权利。卖方通过该服务器与该国客户进行各种电子商务活动;另一类是服务器的支配权不属于卖方,而属于网络供应商(ISP),网络供应商向客户提供 INTERNET 进入服务,并在其服务器中以网址的形式储存卖方的信息。当然网络供应商的服务器也可设在第三国,仅在收入来源国有一个存在点(A point of presence)。经过上述分析,常设机构原则在电子商务环境下所遇到的问题主要是以下两点:

(一)非居民企业在另一国拥有服务器与网址是否构成常设机构

根据《OECD 范本》对常设机构概念的解释,服务器与网址构成常设机构应具备以下条件:(1)有一个营业场所,即设施,如商务用房屋及机器设备;(2)在空间上和时间上是固定的;(3)所从事的活动必须是准备性或辅助性活动以外的营业活动。那么该服务器与网址能否构成常设机构,又遇到了以下的问题。

首先,无人照看的网站/服务器是否构成常设机构。电子商务的活动中,所有的商业活动都是由服务器和网址自动完成的,企业可以不在收入来源国雇佣任何雇员。服务器是硬件,是有形的,它具备

了构成常设机构的物理条件,但服务器上如果不存放网站,它仅是一个空壳,没有智能,不能执行任何商务活动,不能构成常设机构。在传统的营业活动条件下,常设机构都是有雇员存在并处理各种日常事务。但 OECD 范本第 5 条注释的第 10 款已经承认自动化机器可以构成常设机构,并举例说明,企业在另一国设立的自动赌博机、自动售货机及类似机械装置都能成为企业在另一国设有常设机构的场所条件。这表明,OECD 范本并没有把人的参与作为构成常设机构的必备条件,这样存放网站的服务器可以构成常设机构。

其次,企业通过设在另一国的网站/服务器进行的活动是否属于准备性和辅助性的活动。按照《OECD 税收协定范本》和《UN 税收协定范本》的第五条第四款规定,专门为收集情报而设立的固定机构不构成企业常设机构。反之企业通过这个网站/服务器从事与其重要工作有关的活动,或实现了完整的商业循环,而非准备性、辅助性的活动;如企业通过该网站/服务器进行广告、订合同、分发产品(如下载软件等)可以自动地通过该网站/服务器完成,则该服务器就超过了准备性和辅助性的活动,应能构成常设机构。

第三,网站/服务器具有很强的流动性。网站/服务器作为一个营业场所,在它不经常变换地点的情况下,应属于固定的营业场所。但是,它作为一个营业场所,可以说是小得不能再小了,它可以存放在某个建筑物中,也可以建立在手提电脑上。服务器在 INTERNET 上连接,构成电子空间,这无疑会使电子商务中人为确定常设机构的因素大大增加。从事电子商务的企业可以将服务器放在世界上任何一个国家,包括避税港,从而逃避来源地税收。这将是电子商务对现行税收协定概念的最大挑战。通常情况下,网站和服务器具有一定的稳定性,总是和一定的地理位置相联系,存在着空间上的固定性和时间上的持久性,虽存在着逃避税收的企图,不能因此而否定网站/服务器的固定性。

(二)网络提供商是否构成非独立代理人

根据现行的常设机构的概念,在传统商务领域,如果一个企业在设有代理人其进行营业活动的情况下,即使该企业在一国没有固定营业场所,该企业也可以因为该代理人的存在而被认为在该

国设有常设机构。根据 OECD 范本和 UN 范本的规定,该代理人在以下两种情况下可认为构成常设机构:(1)在缔约国另一方代表企业进行准备性和辅助性的活动以外的活动,并且有权以企业的名义签订合同并经常使用这种权力;(2)虽没有缔约权,但是经常在缔约中一方保存货物或商品的库存,并且代表企业经常从该库存中交付货物或商品。如果根据这个理解,在电子商务中,当一国销售商与网络提供商的服务器维持网址,开展其自身的销售活动时,网络提供商应能否构成销售商的营业代理人?

首先,网络提供商构成独立代理人,但不构成常设机构。一般情况下,网络提供商仅提供技术平台,却不涉及交易的处理过程。如果这个网络提供商与企业之间的关系仅仅是租赁关系,或仅限于使用网址付费的关系,并且网络提供商还向其它企业提供服务。因为从实际情况看,网络供应商的法律地位独立,业务上并非只为个别客户服务,而且一般不会接受客户委托代其从事特定的营业活动。网络服务供应商甚至并不关心客户网址的运营情况,因为他只按其所提供服务的数量和质量收取服务费。对于销售商而言,网络提供商是按照自己营业常规进行营业活动,其地位是完全独立的,该网络提供商应属于独立地位代理人,不构成常设机构。

其次,网络提供商构成常设机构的条件。根据营业代理人构成常设机构的理论,独立地位代理人只有在没有按照其营业常规进行营业活动时,即该网络服务商可能全部或几乎全部为某个企业服务,失去了独立代理人的资格,并有权以该企业的名义签订合同,该网络提供商才变为企业的实际组成部分,从而成为该企业在另一国的常设机构。网络供应商凡直接在一国境内提供服务均应被认为构成常设机构。和一般企业不同,网络服务供应商所经营的就是网络接入和信息服务,其直接从所提供的

服务中获取营业所得,网络服务供应商只要在国境内通过任何有形的传播媒介、渠道提供服务,均可构成常设机构。传统有形商品交易和数字化商品交易根据中性原则在税收政策上不应有所区别,在常设机构认定问题上应采取同一标准,以避免经济活动的扭曲。

二、电子商务条件下我国应采取的相应对策

我国对外签订的双边税收协定基本是以《OECD 范本》和《UN 范本》为蓝本结合实际情况加以制订的。在电子商务环境中,为了促进电子商务的快速健康发展,同时也为了保障我国作为电子商务净进口国的税收利益,应参照两范本的规定继续坚持常设机构原则,当然,也要结合电子商务的特点对相关内容重新认识。非居民企业在我国境内设立的网址是起广告、展示的作用,目的仅在于吸引潜在客户,非居民企业通过它进行的活动应认为属于辅助性和准备性的,不构成常设机构。非居民企业在我国境内设立的服务器如果满足关于固定营业场所的三项要件,并且其所从事的营业活动是非辅助性或准备性的,应认定该企业在我国设有常设机构,对在我国境内经营的网络服务供应商一般不被认为是我国境内的非独立代理人,应认定构成常设机构。

参考文献

- 电子商务条件下常设机构定义的阐述. <http://www.oecd.org>
- 蔡金荣. 电子商务与税收. 北京:中国税务出版社, 2000.

责任编辑:蒋纯柳